Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 35017 du rôle
Inscrit le 6 août 2014

Audience publique du 13 juillet 2015

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ..... et la société à responsabilité limitée .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

Vu la requête inscrite sous le numéro 35017 du rôle et déposée le 6 août 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ....., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, établie et ayant son siège social à L-…, représentée par son conseil de gérance actuellement en fonction et la société à responsabilité limitée ....., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …., établie et ayant son siège social à L-…., représentée par son conseil de gérance actuellement en fonction, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 juin 2014 portant le numéro C19655 du rôle ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Alain Steichen en sa plaidoirie à l'audience publique du 20 avril 2015.

Par trois courriers séparés du 15 janvier 2014, le préposé du bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », informa la société à responsabilité limitée ....., ci-après désignée par « la société ..... », quant à la déclaration sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2009, 2010 et 2011 qu'il envisageait de s'écarter sur différents points de la déclaration fiscale des années 2009, 2010 et 2011 au motif du « *défaut de la demande d'intégration fiscale au sens de l'article 164bis L.I.R.* ». Il pria la société ..... de formuler ses objections éventuelles pour le 6 février 2014 au plus tard.

Par courrier de leur mandataire du 5 février 2014, la société à responsabilité limitée ....., ci-après désignée par « la société ..... » et la société ....., apportèrent des éléments de clarification quant à la demande de l'application de l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR ».

Par courrier du 27 février 2014, le Vérificateur du bureau d'imposition informa le mandataire de la société ..... et de la société ..... « *qu'il ne donne pas de suite aux déclarations fiscales rectificatives déposées en date du 19 février 2014, concernant les années fiscales 2009, 2010 et 2011 des sociétés ..... S.àr.l. et ..... S.àr.l.* ». Il fait encore référence à un courriel dans lequel une structure de financement alternative avec effet rétroactif serait refusée.

Le bureau d'imposition émit en date du 19 février 2014 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2009, 2010 et 2011 à l'encontre de la société ......

Par courrier de leur litismandataire du 10 avril 2014, les sociétés ..... et ..... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2009, 2010 et 2011, tous émis en date du 19 février 2014.

Le directeur prit position, par décision du 16 juin 2014, inscrite sous le numéro C19655 du rôle qui est libellée comme suit :

«(…)

Vu la requête introduite le 11 avril 2014 par Maître Alain Steichen, au nom de la société à responsabilité limitée ....., avec siège social à L-…, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2009, 2010 et 2011 et contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2009, 2010 et 2011, tous émis en date du 19 février 2014 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 102, 107, 228, 238, 254, alinéa 2 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de lui avoir refusé l'application des dispositions prévues à l'endroit de l'article 164bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), i.e. l'admission au régime dit de l'intégration fiscale, qui aurait été sollicité pour la première fois à partir de l'année d'imposition 2009 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;
qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;
qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant, en matière de principe, que l'article 164bis L.I.R. met sur pied un régime facultatif d'imposition du bénéfice consolidé d'un groupe de sociétés, principe communément appelé « régime d'intégration fiscale » ; qu'en vertu de l'alinéa 1er de l'article 164bis L.I.R., peuvent notamment, sur demande écrite, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95 pour cent au moins du capital social est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène proprement dit ;

Considérant, comme cité brièvement en rubrique, que le régime d'intégration fiscale est tout de même lié à une condition de forme pour le moins essentielle, à savoir celle d'une demande écrite préalable : qu'il s'agit plus précisément de l'alinéa 4 de l'article 164bis L.I.R. qui retient avec insistance que le régime d'intégration fiscale est subordonné à une demande écrite conjointe de la société mère ou de l'établissement stable indigène et des filiales visées, cette demande étant à introduire auprès de l'Administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime d'intégration fiscale est demandé, période devant, en outre, couvrir au moins 5 exercices d'exploitation : que toute la polémique invoquée par la présente requête ne porte, à vrai dire, que sur l'existence en bonne et due forme (ou non) d'une telle demande écrite préalable

Considérant plus particulièrement à ce titre, que depuis l'introduction de l'article 164bis L.I.R., l'octroi du régime d'intégration fiscale était lié à la condition que les filiales fussent intégrées au point de vue financier, économique et organisationnel dans la société dominante et que le Ministre des Finances acquiesçat au régime ; qu'or, à partir de l'année d'imposition 2002, il faut et il suffit que les sociétés qui sollicitent l'application de l'article 164bis L.I.R. soient intégrées au point de vue financier, i.e. que la société faîtière détienne de manière directe ou indirecte une participation de 95 pour cent au moins dans la ou les filiales à intégrer ;

Considérant que la suppression des critères de l'intégration économique et de l'intégration organisationnelle a permis d'abroger l'agrément ministériel exigible jusqu'ici et de faciliter ainsi la procédure de l'octroi du régime d'intégration fiscale ; qu'il suffit dorénavant que les sociétés concernées déposent une demande écrite conjointe auprès de l'Administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime est demandé ; que bien que le texte de loi ne spécifie pas expressément le service auquel cette demande est à adresser, il vise en fait le bureau d'imposition compétent pour l'imposition de la société faîtière, ce dernier vérifiant la demande et informant les sociétés concernées, ainsi que le(s) bureau(x) d'imposition compétent(s) pour l'imposition de la (des) filiale(s), si les conditions de l'article 164bis L.I.R. sont remplies ou non ;

Considérant qu'est encore à noter que dans les cas où l'intégration financière s'élève à au moins 75 pour cent sans atteindre 95 pour cent, l'article 164bis L.I.R. est seulement applicable si le Ministre des Finances confirme en outre que la participation est particulièrement apte à promouvoir l'expansion et l'amélioration structurelle de l'économie nationale et si les actionnaires minoritaires représentant au moins 75 pour cent de la quote-

part de capital non détenue par la société mère ou l'établissement stable indigène acquiescent au régime ;

Considérant que la réclamante, en guise de bref rappel des faits, s'exprime comme suit à l'endroit de son placet :

« Des discussions orales sur la situation fiscale des deux sociétés (dont la requérante) ont été engagées entre la société ..... et le préposé du bureau d'imposition (...). Suite à ces discussions, la société ..... a fait parvenir, le 18 septembre 2008, à M. (...) une demande d'accord fiscal préalable pour les sociétés ...../..... S.à r.l. et ...../..... S.à r.l. (en l'espèce la réclamante), détaillant la structure ainsi que le traitement fiscal applicable aux activités des deux sociétés.

Cette demande fait spécifiquement référence au régime d'intégration fiscale dont les sociétés ...../..... S.à r.L et ...../..... S.à r.l. entendaient bénéficier. Il était d'ailleurs précisé à ce titre qu'une demande d'application de ce régime serait adressée par courrier séparé.

La demande d'accord fiscal préalable a été approuvée par M. (...) le 20 octobre 2008, en sa qualité de préposé du bureau d'imposition (...).

Le 29 septembre 2008, conformément à ce qui avait été annoncé au moment des discussions puis indiqué dans la demande d'accord fiscal préalable, les sociétés ...../….. et ...../….. ont adressé, par l'intermédiaire de la société ..... (anciennement dénommée .....), à M. (...) une demande conjointe d'application du régime d'intégration fiscale prévu par l'article 164bis de la Loi concernant l'Impôt sur le Revenu (...).

Par courrier en date du 15 janvier 2014, le bureau Sociétés (...) informa les sociétés ...../..... S.à r.l. et ...../..... S.à r.l. qu'il envisageait de s'écarter des déclarations fiscales 2009, 2010 et 2011 (...) au motif que « étant donné qu'aucune demande fiscale au sens de l'article 164bis L.I.R. n'a été présentée et que le bureau d'imposition ne dispose pas d'une pièce justificative, le régime d'intégration est refusé » (...).

Suite à cette décision, et malgré une réunion du 4 février 2014 organisée entre ..... et les inspecteurs, (...) et (..), les explications apportées par les sociétés par courrier du 5 février 2014 (...) et les déclarations fiscales rectificatives envoyées le 19 février 2014, le bureau Sociétés (...) décida de maintenir sa position (lettre de Monsieur le vérificateur du 27 février 2014 - (..)).

Les bulletins d'imposition reflétant la position du bureau Sociétés (...) furent émis en date du 19 février 2014.

Depuis cette date cependant, et après analyse du dossier, les gérants de ...../..... S.à r.l. et ...../..... S.à r.l. ont pu collecter de nouveaux éléments de preuves établissant avec certitude l'envoi de la demande d'application du régime d'intégration fiscale, tels qu'ils vous seront exposés ci-après. »

Les sociétés soussignées demandent dès lors un réajustement du montant de l'impôt par application du régime d'intégration fiscale, et ce pour les motifs exposés ci-après. » ;

Considérant, d'un point de vue juridique, que la requérante tend à corroborer ses énonciations, tout comme elle ne se lasse pas de tâcher de faire passer ses proposition et souhait, notamment à l'aide des arguments et développements suivants :

« Aucune exigence de forme, relative à l'envoi de cette demande, n'est exigée par la loi.

En l'espèce, nous aimerions attirer votre attention sur le fait que non seulement l'intention des sociétés d'opter pour le régime de l'intégration fiscale dès la mise en place de la transaction ne fait aucun doute mais surtout que, en droit, les éléments factuels du dossier tels que nous les exposons ci-après suffisent à attester le fait que la demande a bien été introduite auprès de vos services.

En effet, la demande d'accord fiscal préalable pour les sociétés ...../..... S.à r.l. et ...../..... S.à r.l. a été discutée avec M. (..) sitôt la société constituée puis approuvée par celui-ci en sa qualité de préposé du bureau d'imposition Sociétés (...) le 20 octobre 2008. Pour rappel, cette demande d'accord fiscal préalable couvrait ab initia le fait que les sociétés entendaient bénéficier du régime d'intégration fiscale.

Par ailleurs, et conformément aux discussions intervenues et à cette demande d'accord fiscal, une demande écrite conjointe a été faite par la société mère, .../..... S.à r.l., et sa filiale, .../..... S.à r.l.. La demande a été adressée le 29 septembre 2008 à l'Administration des Contributions Directes, Bureau des Sociétés (..), conformément aux prescriptions de la loi et de la circulaire du directeur des contributions, L.I.R. n°164bis/1 du 27 septembre 2004.

Cette demande a été envoyée par courrier simple, de sorte que les sociétés ne disposent pas de preuve formelle de réception par vos services.

Cependant, la société ....., domiciliataire de ...../..... S.àr.l.et ...../..... S.à rl., est en mesure de démontrer que la demande écrite conjointe a bien été préparée et envoyée, notamment au regard des éléments suivants :

-La demande conjointe, datée, signée, fut assortie d'une lettre d'accompagnement également datée et envoyée le 29 septembre 2008 (…) ;

-Le fichier Excel récapitulatif des prestations accomplies le 29 septembre 2008 par ..... pour le compte de ...../..... S.àr.l. et ...../..... S.àr.l. indique l'envoi d'une « Letter to administration » for « … … » (...). Ce fichier Excel n'a pas été modifié depuis le 30 septembre 2008 (...) ainsi qu'en atteste cette pièce ;

-Il apparaît clairement dans la facture du 30 septembre 2008, que des frais ont été exposés pour que cette correspondance soit envoyée : « Disbursement VAT 15% Delivery documents Adm. Contribution. Lux. » (...) ; et

-La convention entre ..... et la société …. S.A. pour la collecte quotidienne du courrier à délivrer (...) :

o L'objet (art. 1) de la convention est d'ailleurs très clair et stipule :

- *«La prestation de services sera assurée tous les jours ouvrables dans le secteur bancaire luxembourgeois, pendant les horaires repris à l'Annexe 1 (retrait du courrier entre 17h15 et 17h30), et pour une durée totale de prestation ne dépassant pas 8 par jour et par opérateur. »*

Enfin, Messieurs ..... et ....., gérants de catégorie B de ...../..... S.à r.l. et ...../..... S.à r.l., (...) confirment ce point et se souviennent parfaitement avoir signé la demande écrite conjointe du 29 septembre 2008 et avoir remis une copie de ce courrier à leur collaboratrice, Madame ....., pour qu'elle la dépose auprès de la réception pour sa collecte et livraison ultérieure par le prestataire postal …. S.A..

Il y a encore lieu de souligner que cette demande a été envoyée ensemble avec les volumineux statuts des sociétés ...../..... S.à r.l. et ...../..... S.à r.l., qui étaient versés en annexe de la demande écrite conjointe. Il ne serait dès lors pas impossible que vos services aient pu par mégarde égarer ou classer au mauvais endroit cette demande.

Sur ce dernier point, il ressort d'ailleurs des renseignements pris auprès de l'un des co-investisseurs, les sociétés .... et …., également candidates à l'application du régime de l'intégration fiscale, que leur demande écrite conjointe du 20 octobre 2009 n'a été approuvée par votre administration que le 22 juillet 2011 (...), soit près de deux ans après leur dépôt.

Il résulte de ce qui précède qu'un faisceau d'indices concordants démontre l'envoi de la lettre. Or, il est de jurisprudence constante que si la production des pièces n'est pas probante, elles peuvent, ensemble avec les déclarations du contribuable, constituer un faisceau d'indices de nature à rendre probables les affirmations du contribuable.

Les modalités prévues à l'article 164bis de la Loi concernant l'impôt sur le Revenu ont dès lors bien été respectées. Partant, les sociétés ...../..... S.àr.l. et ...../..... S.àr.l, sont à admettre au bénéfice du régime de l'intégration fiscale. Partant, le montant de l'impôt dû par ...../..... S.àr.l. et ...../..... S.àr.l., doit être revu à la baisse et être réajusté conformément aux déclarations fiscales de ces dernières. » ;

Considérant que même si les assertions de la requérante, débordantes d'entrain et de créativité, incitent vivement à la riposte, il n'en demeure pas moins qu'il y a pleinement lieu de négliger comme superfétatoires les sérieux doutes à propos de la véracité de ses énonciations, ainsi que de laisser de côté comme inappropriées et peu utiles les contradictions cruciales s'en dégageant, eu égard au fait que tout débat à propos du respect et de la conformité éventuelle aux dispositions du § 171 AO s'avère dorénavant oiseux face aux explications et considérations subséquentes ; qu'à pur titre d'information, les modalités du § 171 AO ont trait, entre autres, au fait qu'il incombe au contribuable de fournir la preuve de l'exactitude de ses déclarations qu'en cas de contestations émises par l'Administration des contributions directes sur la déclaration et les indications faites par le contribuable, celui-ci est légalement tenu à faire parvenir à l'administration les renseignements et explications demandés, étant donné que la charge de la preuve de l'exactitude des déclarations faites pèse désormais sur lui (Tribunal administratif du 17 octobre 2007, n° 22366)

Considérant qu'en ce qui concerne plus particulièrement les modalités du régime d'intégration fiscale en général, il importe de mettre en exergue que toute décision relative à l'admission d'un groupe de sociétés au régime de l'intégration fiscale doit être qualifiée de décision distincte de l'imposition même ; que dès lors, un recours contentieux dirigé exclusivement contre des bulletins d'impôt stricto sensu, ne peut pas, indépendamment de l'argumentation déployée à son appui, être considéré comme demande de réexamen d'une décision antérieure de refus de l'application du régime de l'intégration fiscale, en raison du caractère indépendant de cette décision (Cour administrative du 28 avril 2011, n° 27626C) ;

Considérant encore que dans la mesure où le régime de l'intégration fiscale constitue une faculté pour les contribuables pour laquelle ils peuvent opter et où la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects a aboli la condition de l'incorporation des filiales dans la société mère du point de vue économique et de l'organisation et le pouvoir d'appréciation afférent du Ministre des Finances, le régime d'intégration fiscale doit être qualifié au moins depuis lors de droit pour les contribuables qui répondent aux conditions matérielles fixées par l'article 164bis L.I.R., de manière que le pouvoir d'agrément conféré au bureau d'imposition est à qualifier de compétence liée en ce sens qu'il n'est appelé qu'à vérifier le respect par les sociétés incluses dans le périmètre de l'intégration fiscale desdites conditions matérielles ; qu'en outre, le régime de l'intégration fiscale doit être qualifié d'avantage en faveur des contribuables visés ; que par voie de conséquence, une décision du bureau d'imposition quant à l'admission d'un groupe défini de sociétés au régime de l'intégration fiscale doit être qualifiée de « Bescheid über sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht » au sens du § 235, n° 5 AO et une telle décision doit être contestée, au vœu du § 228 AO, à travers une réclamation introduite devant le directeur (Cour administrative du 28 avril 2011, n° 27626C) ;

Considérant qu'en l'occurrence aucune décision à propos de l'admission éventuelle de la requérante au régime de l'intégration fiscale n'a été rendue jusqu'à présent par le bureau d'imposition, du fait que celui-ci s'est trouvé, selon ses indications, dans l'impossibilité matérielle d'en fournir une, aucune demande ne lui ayant été adressée à ce jour de la part de la réclamante ; que toute cette discussion afférente à la remise en bonne et due forme d'une demande préalable (cf. § 171 AO) s'avère cependant oiseuse du fait que la problématique qui l'entoure se situe dorénavant à un tout autre niveau ; qu'il importe dans cet ordre d'idées d'analyser l'impact de la remise par la requérante des déclarations litigieuses avant qu'elle n'eût reçu une réponse écrite officielle de la part du bureau d'imposition à sa demande préalable ;

Considérant plus particulièrement à ce titre que s'il est certes vrai, à l'instar de ses propres dires, que la réclamante s'est consacrée avec un dévouement méticuleux à la recherche de l'ensemble des justificatifs qu'elle soumet en tant qu'annexes aux mains du directeur afin de démontrer la remise en bonne et due forme et, surtout, en temps utile de sa demande écrite préalable en vue de l'admission au régime d'intégration fiscale il ne reste, certes, pas moins vrai qu'une véritable investigation telle qu'elle l'a menée, aurait avec grande certitude dû révéler que la pièce la plus primordiale, à savoir justement la lettre réponse à sa prétendue demande préalable qui aurait dû lui être communiquée de la part du bureau d'imposition, fût-elle positive ou négative, faisait défaut ;

Considérant qu'il existe dès lors deux éléments constitutifs qu'il importe de mettre en exergue, d'un côté le fait que la décision à propos de l'admission éventuelle au régime d'intégration fiscale, décision émanant du bureau d'imposition, s'avère une décision contestable en soi et disjointe de l'ensemble des impositions qui en tiennent compte, et, de l'autre côté, le fait que l'admission au régime de l'intégration fiscale est subordonnée à une demande écrite conjointe de la société mère ou de l'établissement stable indigène et des filiales visées, cette demande étant à introduire auprès de l'Administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime d'intégration

fiscale est demandé ; qu'inversement, un délai précis endéans lequel le bureau d'imposition est légalement tenu d'y répondre n'existe d'ailleurs point ;

Considérant qu'en toute logique, la réponse du bureau d'imposition doit nécessairement intervenir avant la remise des déclarations fiscales qui en sont concernées, l'hypothèse inverse menant le contribuable dans une situation d'impéritie pure et simple qui s'avère non seulement inéquitable et insoutenable mais qui, par ailleurs, se doit d'être évitée soigneusement pour constituer une entrave à tout déroulement sans faille et sans accroc des processus et mécanismes administratifs, le tout dans le but de protéger le contribuable désireux de bénéficier des avantages de l'article 164bis L.I.R. ;

Considérant que la réclamante, hautement spécialisée dans le domaine de la législation fiscale et sans nul doute en parfaite connaissance des finesses juridiques afférentes aux modalités et dispositions de l'article 164bis L.I.R., s'est naturellement vue contrainte d'étudier le dossier jusque dans le moindre détail avant de dresser et de remettre les déclarations litigieuses ; qu'elle a donc, paraît-il, remis les déclarations fiscales afférentes aux années 2009, 2010 et 2011 en parfaite connaissance de cause, le fait que la réponse du bureau d'imposition à sa prétendue demande écrite préalable datant apparemment du 29 septembre 2008 et constituant certainement le document décisif de l'espèce ne lui étant pas encore parvenue, semble ne pas trop l'avoir inquiétée ;

Considérant, derechef et en guise de conclusion, que la décision du bureau d'imposition quant à l'admission d'un groupe défini de sociétés au régime de l'intégration fiscale doit être qualifiée de « Bescheid über sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht » au sens du § 235, n° 5 AO et une telle décision doit être contestée, au vœu du § 228 AO, à travers une réclamation introduite devant le directeur ; que celle-ci est disjointe des impositions (et dès lors des réclamations éventuelles contre ces impositions) qui s'appuyent, le cas échéant, sur elle ; que la présente instance s'avère donc, dans le cadre de réclamations contre les bulletins des années 2009, 2010 et 2011, dans l'impossibilité matérielle de trancher sur la question de l'admission de la réclamante au régime de l'intégration fiscale : que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 6 août 2014, la société ..... et la société ..... ont introduit un recours tendant à la réformation de ladite décision du directeur du 16 juin 2014.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l’article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d’une

réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, respectivement contre un bulletin de l'impôt commercial communal.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision du directeur.

A titre liminaire, il y a lieu de relever que si tant la société ..... et la société ..... ont introduit une réclamation auprès du directeur contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2009, 2010 et 2011 tous émis en date du 19 février 2014 à l'égard de la société ....., ce dernier n'a cependant examiné dans la décision critiquée que la réclamation à l'égard de la société ..... sans pour autant se prononcer à l'égard de la société ...... S'agissant en l'espèce d'un recours dirigé contre une décision du directeur ayant statué sur le bien-fondé d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal refusant le régime de l'intégration fiscale au sens de l'article 164bis LIR, la société ....., société mère de la société ..... dispose d'un intérêt à agir dans la présente affaire.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Si la partie défenderesse ou un tiers intéressé ne comparaît pas dans le délai prévu à l'article 5 de la loi du 21 juin 1999 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal statue néanmoins à l'égard de toutes les parties.[1].

Les demanderesses font tout d'abord valoir que le directeur reconnaîtrait dans la décision déférée que le régime d'intégration fiscale se qualifierait de régime de droit pour les contribuables qui répondent aux conditions matérielles fixées par l'article 164bis L.I.R. de sorte que le pouvoir d'agrément conféré au bureau d'imposition serait à qualifier de compétence liée. Or, elles indiquent qu'à la lecture du texte de l'article 164bis précité, aucune exigence de forme particulière ne serait spécifiée quant à la décision du bureau d'imposition. Elles précisent que si, pour la demande conjointe de la société mère et des filiales, un écrit serait exigé, il en irait différemment pour la réponse du bureau d'imposition. Elles font valoir qu'en l'absence de règles particulières de forme, les dispositions générales de la loi générale des impôts seraient applicables. Ainsi, le §91 alinéa 2 AO dispose que « *Einem Anwesenden kann eine Verfügung mündlich bekanntgegeben werden* » de sorte à en conclure que la décision du bureau d'imposition d'admission des sociétés du groupe au régime d'intégration fiscale aurait pu être valablement rendue oralement, en pleine conformité avec les principes du droit administratif général. En l'espèce, elles indiquent que le préposé du bureau d'imposition de l'époque leur aurait fait oralement part de son accord quant à la demande d'intégration fiscale sollicitée par elles-mêmes pendant l'une de ses réunions avec leur conseil fiscal.

A titre subsidiaire, les demanderesses font valoir que les bulletins litigieux emporteraient décision implicite de rejet de la demande d'admission au régime d'intégration fiscale qui constituerait une décision distincte de l'imposition elle-même. Elles font plaider qu'étant donné qu'aucune exigence de forme ne serait prescrite par l'article 164bis L.I.R., rien n'empêcherait de considérer que la décision soit contenue de manière implicite dans les

[1] trib. adm. 29 mai 2000 n°11603 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 753

bulletins litigieux. Elles considèrent, en effet, par le fait de liquider l'impôt en refusant de tenir compte de l'intégration fiscale, le bureau d'imposition aurait exprimé, certes de manière implicite, mais néanmoins univoque, sa décision de ne pas admettre les sociétés du groupe à pouvoir bénéficier du régime d'intégration fiscale. Par ailleurs, elles rappellent que le silence de l'administration ne serait pas considéré comme décision implicite de refus en matière fiscale qui serait attaquable en tant que telle au contentieux de sorte qu'elles n'auraient pas d'autre choix que de prendre acte des bulletins litigieux qui matérialiseraient de manière univoque la décision du bureau d'imposition de ne pas admettre le groupe comme bénéficiaire du régime d'intégration fiscale, pour pouvoir introduire sa réclamation devant le directeur. A titre encore plus subsidiaire, elles exposent que les conditions posées par l'article 164bis L.I.R. seraient données en l'espèce, eu égard à la demande adressée le 29 septembre 2008, par courrier simple, à l'administration des Contributions directes. Elles concluent qu'indépendamment de la question de savoir si ledit courrier a bien été réceptionné par l'administration des Contributions directes, il existerait un faisceau d'indices concordants qui démontrerait l'envoi de ladite lettre de sorte que les conditions de l'article 164bis précitée auraient bien été respectées.

L'article 164bis LIR dispose que « *(1) les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène.*

(2) Lorsque la participation est détenue d'une façon indirecte, il faut que les sociétés, par l'intermédiaire desquelles la société mère ou l'établissement stable indigène détient 95% du capital de la filiale dont l'intégration fiscale est demandée, soient des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables. La condition du taux de participation de 95% doit être remplie d'une façon ininterrompue à partir du début du premier exercice d'exploitation pour lequel le régime d'intégration fiscale est demandé.

(3) Au cas où le taux de participation prévu à l'alinéa 1er n'est pas atteint, le régime d'intégration fiscale peut néanmoins être accordé exceptionnellement au profit d'un groupe de sociétés lorsque, sur avis du Ministre des Finances, ladite participation est reconnue comme particulièrement apte à promouvoir l'expansion et l'amélioration structurelle de l'économie nationale. Dans ce cas, l'intégration financière doit cependant atteindre 75% au moins et les actionnaires minoritaires représentant au moins 75% de la quote-part du capital non détenue par la société mère ou par l'établissement stable indigène, doivent acquiescer au régime d'intégration fiscale. (…) ».

Il se dégage du libellé de l'article 164bis LIR qu'il autorise l'intégration fiscale de sociétés filiales, remplissant certaines conditions, dans leur société mère ou dans l'établissement stable indigène de leur société mère. Il permet ainsi un régime d'imposition du bénéfice consolidé d'un groupe de sociétés, impliquant une compensation verticale de résultats à condition de l'existence d'un taux de détention de 95% voire de 75% du capital de la société filiale par la société mère.

Selon la Circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 164bis/1 du 27 septembre 2004, l'objectif de l'article 164bis L.I.R. est de permettre à un groupe de sociétés d'opter, dans des conditions déterminées, pour une sorte d'imposition consolidée des sociétés du groupe ou de certaines seulement, sans pour autant mettre en cause l'autonomie patrimoniale des sociétés concernées au regard du droit des sociétés. Ladite circulaire indique que le régime d'intégration fiscale constitue ainsi une entorse à la règle de droit fiscal interdisant toute compensation ou transfert de résultat entre sociétés liées. En effet, l'article 164 L.I.R. dispose à ce sujet que tout transfert de bénéfice à un associé, sociétaire ou intéressé constitue une distribution de bénéfice inapte à diminuer la base d'imposition dans le chef de la société distributrice. Ladite circulaire fait encore état de ce que l'article 164bis L.I.R. ne vise pas à instaurer une base légale pour l'imposition du résultat consolidé au sens propre d'un groupe de sociétés (à déterminer nécessairement sur la base de comptes consolidés), mais se limite à permettre aux sociétés intéressées de regrouper ou de compenser leurs résultats fiscaux pendant la période d'application du régime d'intégration fiscale. Elle relève encore qu'à partir de l'année d'imposition 2002, l'accord du ministre de l'Economie, exigible pendant les années d'imposition 1991 à 2001, ne doit plus être sollicité, dans le but de simplifier la procédure administrative.

Quant aux modalités afférentes à la demande en obtention du bénéfice du régime d'intégration fiscale, l'article 164 bis L.I.R. dispose que « (4) *Le régime d'intégration fiscale est subordonné à une demande écrite conjointe de la société mère ou de l'établissement stable indigène et des filiales visées. La demande est à introduire auprès de l'Administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime d'intégration fiscale est demandé, période devant couvrir au moins 5 exercices d'exploitation*. ».

Ainsi, le régime d'intégration fiscale, qui « *constitue ainsi une entorse à la règle de droit fiscal interdisant toute compensation ou transfert de résultat entre sociétés liées* » tel que la circulaire sus-visée le relève est subordonné à une demande écrite conjointe de la société mère ou de l'établissement stable indigène et des filiales visées.

Il est constant en cause pour ressortir des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal que la société ..... détient 100% du capital de la société ......

Force est au tribunal de constater que l'objet du présent recours est la réformation de la décision directoriale du 16 juin 2014 et la cause de cette voie de recours réside dans l'affirmation de la non-conformité à la loi des cotes d'impôt fixées par les différents bulletins litigieux. En effet, les demanderesses reprochent en substance au directeur de ne pas être revenu sur la décision du bureau d'imposition du 19 février 2014 matérialisée par les bulletins concernés ayant refusé de leur faire bénéficier du régime d'intégration fiscale qui aurait été sollicité par courrier du 29 septembre 2008 dont la preuve de l'envoi et de la réception demeurent contestées aux termes de la décision déférée.

Il se pose dès lors la question de savoir si un recours contre une décision du directeur ayant statué sur une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal peut valablement déférer au juge administratif une décision de refus d'accès au régime de l'intégration fiscale.

Or, la Cour administrative s'est prononcée par arrêt du 28 avril 2011 portant le numéro 27626C[2] du rôle en ce sens qu'une décision relative à l'admission d'un groupe de sociétés au régime de l'intégration fiscale doit être qualifiée de décision distincte de l'imposition même. La Cour a ainsi précisé que l'article 164bis LIR prévoyait dans sa teneur initiale que le bénéfice de l'intégration fiscale était accordé par un agrément du ministre des Finances et cet agrément constituait partant une décision autonome distincte des impositions des sociétés concernées et donnant suite à une demande particulière en ce sens. La Cour a indiqué que si la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects a supprimé cette compétence du ministre des Finances afin de « *faciliter la procédure de l'octroi du régime de l'intégration fiscale* »[3] et si la compétence afférente a été implicitement reconnue aux bureaux d'imposition, rien n'indique que le législateur ait, à ce moment, également entendu abolir le caractère autonome de la décision sur l'admission au régime de l'intégration fiscale, lequel caractère découlant encore nécessairement du fait qu'une telle décision porte sur un certain nombre d'années d'imposition et qu'elle concerne une pluralité de sociétés imposables relevant, le cas échéant, de la compétence de différents bureaux d'imposition.

La Cour en a déduit que les actes décisionnels contestés à travers la réclamation de la société concernée auprès du directeur et son recours contentieux, même si celui-ci était formellement dirigé contre la décision directoriale déférée, seraient, en réalité, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal. La Cour en a conclu qu'il se dégagerait de l'analyse du contenu de ces bulletins qu'ils représentent des bulletins d'impôt *strictu sensu* qui se limitent à fixer les bases d'imposition et à liquider l'impôt sur le revenu des collectivités ou l'impôt commercial communal en conséquence pour chacune des années d'imposition concernées et qu'ils ne comportent aucune mention permettant de conclure qu'ils véhiculeraient, au-delà de l'objet d'un bulletin d'impôt *strictu sensu*, également une décision séparée portant sur l'application du régime d'intégration fiscale à la société concernée. La Cour a encore ajouté que ces bulletins se confineraient plutôt à tirer les conséquences de la décision de refus d'admission au régime de l'intégration fiscale, en procédant aux impositions individuelles de la société concernée pour les années d'imposition en cause sans comporter une nouvelle décision sur son admission ou non ensemble avec d'autres sociétés du même groupe au régime de l'intégration fiscale.

La Cour a ainsi retenu qu'au-delà de la motivation de la décision directoriale déférée, le recours contentieux, dirigé exclusivement contre des bulletins d'impôt *strictu sensu*, n'a pas pu déférer directement au juge administratif une décision administrative du bureau d'imposition ayant pour objet l'admission ou non de la société concernée, avec d'autres sociétés résidentes du même groupe, au régime de l'intégration fiscale.

Etant donné qu'en l'espèce, les demanderesses reprochent en substance au directeur de ne pas être revenu sur la décision du bureau d'imposition du 19 février 2014 matérialisée dans les bulletins concernés ayant refusé de les faire bénéficier du régime d'intégration fiscale qui aurait été sollicité par courrier du 29 septembre 2008 dont elle ne seraient pas en mesure de rapporter la preuve de l'envoi face aux contestations de l'administration des Contributions directes, les principes dégagés par la Cour dans l'arrêt précité ont vocation à s'appliquer au cas d'espèce, *mutatis mutandis*.

[2] Cour adm. 28 avril 2011, n° 27626C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 414

[3] projet de loi portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, doc. parl. 4855, commentaire des articles, p. 131

Il est constant en la cause que suite au courrier du préposé du bureau d'imposition du 15 janvier 2014 informant la société ..... quant à la déclaration sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2009, 2010 et 2011 qu'il envisageait de s'écarter sur différents points de la déclaration fiscale des années 2009, 2010 et 2011 au motif du « *défaut de la demande d'intégration fiscale au sens de l'article 164bis L.I.R.* », le Vérificateur du bureau d'imposition informa le mandataire de la société ..... et de la société ..... « *qu'il ne donne pas suite aux déclarations fiscales rectificatives déposées en date du 19 février 2014, concernant les années fiscales 2009, 2010 et 2011 des sociétés ..... S.àr.l. et ..... S.àr.l.* » tout en faisant encore référence à un courriel dans lequel une structure de financement alternative avec effet rétroactif serait refusée. Ainsi de la même manière que dans l'arrêt précité de la Cour administrative, le présent recours contentieux, dirigé contre une décision du directeur prise sur réclamation dirigée à l'encontre des bulletins d'impôt, n'a conformément aux principes ci-avant dégagés par la Cour administrative dans ledit arrêt, tels qu'ils sont applicables en l'espèce, pas pu déférer directement au tribunal de céans une décision administrative du bureau d'imposition ayant pour objet l'admission ou non des demanderesses au bénéfice du régime d'intégration fiscale, laquelle décision devant être qualifié de décision distincte de l'imposition même.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le directeur a pu rejeter la réclamation des demanderesses et confirmer l'imposition telle qu'opérée par les bulletins émis le 19 février 2014 dans la mesure où les demanderesses ne peuvent se prévaloir d'une décision leur octroyant le bénéfice du régime d'intégration fiscale, la question de la preuve de l'envoi d'une demande formelle y afférente n'étant pas pertinente dans le cadre du présent litige qui, tel que retenu ci-avant, a comme objet l'imposition individuelle des demanderesses et non pas l'admission ou non au bénéfice du régime d'intégration fiscale.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme non fondé.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 3.000 euros formulée par les demanderesses est à rejeter au vu de l'issue du litige et étant donné qu'elles omettent de spécifier la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qu'elles ne précisent pas en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétibles à la charge de la partie demanderesse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation ;

le déclare recevable en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 3.000 euros formulée par les demanderesses ;

condamne les demanderesses aux frais.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge

et lu à l'audience publique du 13 juillet 2015 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill

s. Monique Thill s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 16.07.2015
Le greffier du tribunal administratif